

EXPEDIENTE N° : 622-96
 INTERESADO : GRANJA AVICOLA GALEB E.I.R.L.
 ASUNTO : Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 01 de agosto de 1996

Visto el Recurso de Apelación presentado por GRANJA AVICOLA GALEB E.I.R.L debidamente representada por Marko Burin Gverovich, contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-04807 que declara procedente en parte el recurso de reclamación presentado por la recurrente contra las Resoluciones de Multa N°s 012-2-01722, 012-2-01723, 012-2-01724 y 012-2-01725, sobre transferencia indebida de crédito fiscal;

CONSIDERANDO :

Que la Resolución apelada se refiere a cuatro Resoluciones de Multa en las cuales se aplica la multa del décuplo del monto indebidamente transferido, prevista en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748;

Que a fin de analizar la situación de cada transferencia realizada por la recurrente, es necesario hacer una breve reseña legislativa;

Que mediante el artículo 31° del Decreto Legislativo N° 618, vigente a partir del 01 de enero de 1991, se estableció que los productores agrarios a que se refiere el Decreto Legislativo N° 2, entre ellos, las empresas avícolas como la recurrente, podían deducir del Impuesto a la Renta correspondiente a un ejercicio gravable, el Impuesto General a las Ventas que le hubiere sido trasladado en el precio de adquisición de bienes y servicios correspondiente a dicho ejercicio;

Que el 26 de febrero de 1992 fue publicada la Ley N° 25403 que permitió a las empresas avícolas transferir a terceros el saldo a favor conformado por el Impuesto General a las Ventas que les era trasladado en sus adquisiciones, no estableciendo para ello limitación alguna en cuanto a los créditos tributarios arrastrables generados en función del citado Decreto Legislativo N° 618;

Que con fecha 26 de mayo de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 25509, cuya Novena Disposición Final derogó la Ley N° 25403, el Decreto Supremo N° 006-92-AG y todas las disposiciones legales que se opusieran a lo que disponía, con lo que se dejó sin efecto el sistema de recuperación del crédito tributario para las empresas avícolas;

Que esta norma no dispuso cual sería el destino del saldo no aplicado hasta esa fecha, por lo que las empresas siguieron acumulándolo con vistas de emplearlo contra el Impuesto a la Renta, conforme lo señalaba el artículo 31° del Decreto Legislativo N° 618, considerando que esta norma no se oponía al Decreto Ley N° 25509 y por ende no había sido derogada;

Que el 20 de octubre de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 25783, cuyo artículo 1° permitió nuevamente a las empresas avícolas transferir a terceros su saldo a favor, no obstante, este dispositivo no indicaba si dicho beneficio incluía también el Impuesto General a las Ventas que se les había trasladado por adquisiciones anteriores a su promulgación, pues el artículo 2° se limitaba a señalar que entraba en vigencia al día siguiente de su publicación;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
 TRIBUNAL FISCAL
 MARCOS EDER JESÚS LAS CASAS
 Vocal Administrativo

...///

- 2 -

Que finalmente, con fecha 11 de noviembre de 1992 fue dictado el Decreto Supremo N° 183-92-EF, cuyo artículo único señaló que lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Ley N° 25783 se aplicaba al Impuesto General a las Ventas que gravó las adquisiciones efectuadas a partir del 21 de octubre de 1992, asimismo, que el impuesto que hubiera gravado las adquisiciones efectuadas con anterioridad a la fecha señalada, seguiría su régimen anterior, debiendo para tal efecto cargarse al costo;

Que luego de esta revisión normativa, debemos analizar cada operación de la recurrente;

Que la transferencia del 26 de mayo de 1992 en favor de Cemento Andino S.A. - Resolución de Multa N° 012-2-01722 - fue efectuada durante la vigencia de la Ley N° 25403 y se ajusta a ley, pues el Decreto Ley N° 25509 fue publicado el 26 de mayo de 1992 y entró en vigencia al día siguiente de su publicación, esto es el 27 de mayo, conforme lo dispuso su Décima Disposición Final;

Que debido a que respecto de esta Resolución de Multa se ha determinado una diferencia de cambio de S/.2,763.56 sin que esta suma haya sido discutida por la recurrente, debe ser considerada como la base de cálculo para la aplicación de la multa prevista en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748;

Que la transferencia del 09 de noviembre de 1992 en favor de la empresa Pez Conserva S.A. - Resolución de Multa N° 012-2-01723- fue efectuada después de la entrada en vigencia del Decreto Ley N° 25783 y antes de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 183-92-EF, por lo que dado el entorno legislativo del sector y que este Decreto precisó que el beneficio operaría respecto al Impuesto General a las Ventas trasladado a partir del 21 de octubre de 1992, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 171°, inciso a) del Código Tributario sobre la duda razonable, lo señalado en la Norma X del Título Preliminar del mismo Código respecto a la vigencia de los Reglamentos que son dictados con posterioridad a la norma reglamentada y tenerse en cuenta que el Decreto Supremo N° 183-92-EF no señaló su fecha de vigencia, debiendo considerarse vigente a partir del día siguiente de su publicación;

Que en lo que se refiere a las transferencias del 01 y 10 de diciembre de 1992 a la empresa Gloria S.A. - Resoluciones de Multa N°s 012-2-01725 y 012-2-01724 -éstas fueron mal efectuadas, pues ello se produjo durante la vigencia del Decreto Ley N° 25783 y después de la promulgación del Decreto Supremo N° 183-92-EF, contenido Impuesto General a las Ventas trasladado por sus adquisiciones anteriores al 21 de octubre de 1992;

Que la recurrente en su defensa manifiesta que en la fecha de emisión de las Resoluciones de Multa materia del expediente, la multa del décuplo había sido derogada y que se debió aplicar el régimen de sanciones previsto en el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, por lo que considera que la aplicación de la sanción prevista por el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748 significa una aplicación ultractiva de la norma que acarrea la nulidad de las Resoluciones de Multa;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL
MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

...///

- 3 -

Que además cita el artículo 168° del Código Tributario que indica que "las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentran en trámite", aplicando una interpretación contrario sensu, debiendo entenderse que "las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones sí extinguirán o reducen ... aquéllas que no se encuentren en trámite o ejecución";

Que respecto a esta argumentación del contribuyente, señalamos que el artículo 168° del Código Tributario, cuando establece que las normas tributarias que suprimen o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución, se refiere a que las infracciones cometidas durante un determinado régimen jurídico serán sancionadas conforme lo establecía dicho régimen, aun cuando la sanción no hubiere sido aplicada, así, el término en trámite o en ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas;

Que en lo que se refiere a la derogación de la multa del décuplo es necesario reseñar las normas pertinentes;

Que con fecha 24 de noviembre de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 25859 que aprobó un nuevo texto del Código Tributario, cuya Quinta Disposición Transitoria señalaba que en tanto se dictaran las normas sobre Notas de Crédito Negociables, mantendrían su vigencia los dispositivos que autorizaban otros tratamientos sobre los saldos a favor, entre los cuales se encontraba el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748;

Que el 30 de diciembre de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 26160 que sustituyó el texto del mencionado artículo 30°, modificando el Régimen de Recuperación del saldo a favor;

Que el artículo 2° de esta norma estableció que dicha sustitución entraría en vigencia cuando lo hicieran las normas que dictaría la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria sobre Notas de Crédito Negociables y que entretanto, continuaría rigiendo el régimen vigente a esa fecha;

Que el Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Resolución de Superintendencia N° 102-93-EF/SUNAT fue publicado el 10 de octubre de 1993, así que a partir del día siguiente entró en vigencia la modificación del artículo 30° del Decreto Ley N° 25748 dispuesta por el Decreto Ley N° 26160, por lo que lo señalado por la recurrente en el sentido que el régimen contemplado en este artículo fue derogado por el Decreto Legislativo N° 775, carece de fundamento;

Que las transferencias efectuadas por la recurrente que son materia del presente dictamen, fueron realizadas durante el ejercicio gravable 1992, período en que estuvo vigente plenamente el régimen establecido en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748, por lo que no existe aplicación ultractiva de la norma como sostiene la recurrente;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

...///

- 4 -

Que no obstante que la recurrente no solicita la aplicación del principio de retroactividad benigna, dado que con posterioridad a la comisión de la infracción se derogó la sanción del décuplo entrando en vigencia el régimen de sanciones del Código Tributario, es necesario referirse a este aspecto por ser de importancia;

Que la norma naturalmente aplicable a una infracción es la vigente en el momento de su comisión, tal como se deriva del principio "nullum pena sine lege", previsto en el artículo 2°, numeral 24, literal d) de la Constitución Política del Estado, en el artículo 6° del Código Penal y en las reglas de aplicación de las normas en el tiempo;

Que excepcionalmente existen casos en que normas ya derogadas continúan aplicándose (ultractividad) o en que éstas se aplican con anterioridad a su vigencia (retroactividad);

Que la Constitución entonces vigente, establecía en el segundo párrafo del artículo 187°, que "... ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo en materia penal, laboral o tributaria, cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente";

Que de acuerdo a la doctrina preponderante, la norma aplicable en los casos en que existe retroactividad, es cualquiera de las intermedias en la medida que sea la más benigna;

Que en base a ello, aun cuando el Código Tributario actual no reconoce ya la retroactividad benigna en el caso de las infracciones tributarias, ello no significa que la misma no sea aplicable a los casos que se produjeron durante la vigencia de la norma que si la establecía, esto es, infracciones cometidas hasta la entrada en vigencia del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773;

Que el fundamento de la aplicación del principio de retroactividad benigna es evitar la injusticia que se cometería si dos sujetos que realizan un mismo acto punible en fechas diferentes, son sancionados en forma distinta, lo que sólo puede producirse en virtud de cambios ocurridos en la legislación vigente en el momento en que cada hecho punible fue cometido;

Que en el caso que nos ocupa, la derogación de la sanción del décuplo se debe a la eliminación del régimen de libre transferencia del crédito fiscal con efectos jurídicos y no a su sustitución por una sanción más benigna, o al hecho que la libre transferencia siga siendo permitida y no sea penada;

Que al haber cambiado el régimen, ya no es posible que alguien transfiera un saldo a favor con efectos jurídicos, por lo que al no ser dable que dos hechos iguales sean materia de diferente sanción, no es aplicable el principio de retroactividad benigna;

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDEMY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

...///

- 5 -

Que finalmente, respecto a la nulidad deducida por la recurrente para todas las Resoluciones de Multa, ésta carece de sustento, pues al respecto el inciso 3 del artículo 109° del Código Tributario señala que son nulos los actos de la Administración cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la Ley, lo que no ocurre en el caso de autos, pues como se sostuvo anteriormente, se está aplicando la sanción vigente al momento de cometerse la infracción;

Que conforme a lo dispuesto en el artículo 154° del Código Tributario, la presente Resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que deberá ser publicada en el Diario Oficial "El Peruano";

De acuerdo con el dictamen de la Vocal Padrón Freundt, cuyos fundamentos se reproduce;

Con los señores Padrón Freundt, Nué Bracamonte y Salas Lozada;

RESUELVE :

CONFIRMAR las Resoluciones de Multa N° 012-2-01722, 012-2-01725 y 012-2-01724, y **REVOCAR** la Resolución de Multa N° 012-2-01723, dejándose sin efecto la sanción que impone.

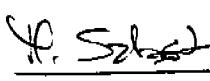
Regístrate, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.



PADRÓN FREUNDT
Vocal Presidente



NUE BRACAMONTE
Vocal



SALAS LOZADA
Vocal



Picón González
Secretario Relator
PF/mgp

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
FISCAL

MARCOS EDEN DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

EXPEDIENTE N° : 622-96
DICTAMEN : N° 68 Vocal Padrón Freundt
INTERESADO : GRANJA AVICOLA GALEB E.I.R.L.
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 01 de agosto de 1996

Señor :

GRANJA AVICOLA GALEB E.I.R.L debidamente representada por Marko Burin Gverovich, presenta recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-04807 que declara procedente en parte el recurso de reclamación presentado por la recurrente contra las Resoluciones de Multa N°s 012-2-01722, 012-2-01723, 012-2-01724 y 012-2-01725, sobre transferencia indebida de crédito fiscal.

Según aparece de los documentos que obran en autos, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria notificó a Granja Avícola Galeb E.I.R.L. las Resoluciones de Multa mencionadas, por las cuales le liquida un adeudo tributario por concepto de transferencia indebida de crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas, correspondiente a operaciones realizadas durante diversos meses del ejercicio de 1992.

La empresa con fecha 29 de noviembre de 1995, expediente 500561, presentó su recurso de apelación contra la referida Resolución de Intendencia, manifestando que la Administración Tributaria ha rectificado su pronunciamiento en lo que se refiere al tipo de cambio utilizado en sus adquisiciones, motivo por lo que centra sus argumentos en la validez de sus transferencias de crédito fiscal a diversas empresas durante el período de 1992, por ser empresa productora y criadora de aves. De este modo, manifiesta lo siguiente:

- a) El artículo 31° del Decreto Legislativo N° 618, vigente a partir del 01 de enero de 1991, determinó que los productores agrarios, dentro de los que se encontraban los avicultores, podían deducir del Impuesto a la Renta que les correspondiese, el Impuesto General a las Ventas que les hubiere sido trasladado en el precio de adquisición de bienes y servicios correspondiente a dicho ejercicio, siempre que no hubiera sido utilizado como crédito fiscal de acuerdo con las normas de este último impuesto.
- b) Posteriormente por Decreto Ley N° 25783, vigente a partir del 21 de octubre de 1992, sostiene que no se restringió el derecho al uso del crédito fiscal de las adquisiciones efectuadas con anterioridad a la fecha indicada, el mismo que se había generado en virtud de lo previsto por el citado artículo 31° del Decreto Legislativo N° 618.

Sin embargo, por Decreto Supremo N° 183-92-EF, norma reglamentaria del Decreto Ley N° 25783 publicada el 11 de noviembre de 1992, se restringieron los alcances de la norma original al permitirse sólo la recuperación del crédito fiscal generado a partir del 21 de octubre de 1992, violando así el principio constitucional de jerarquía de las normas, por lo que el Tribunal Fiscal al resolver, deberá preferir la norma de mayor jerarquía tal como ha sido dejado establecido en numerosas resoluciones como las N°s 1220-1, 16619, 18422 y 22720, entre otras.

En todo caso, la mencionada norma reglamentaria debió regir a partir de su vigencia y no del 21 de octubre de 1992, fecha en la que entró a regir el Decreto Ley N° 25783, pues de lo contrario estaría violando el principio constitucional de irretroactividad de las leyes y jerarquía de las normas.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

...///

R.T.F. N° 2000-4-96

MARCOS DE LA CASA
Vocal Administrativo

- c) Mediante escrito ampliatorio de fecha 10 de abril de 1996, señala que las multas impuestas se deben a la transferencia de crédito fiscal generado antes del 21 de octubre de 1992; sin embargo, incide en que ésta fue efectuada antes de la publicación del Decreto Supremo N° 183-92-EF, por lo que en función de los principios constitucionales ya citados, no resulta aplicable la sanción aplicada, atendiendo además al artículo 170° del Código Tributario, que determina la exención de sanciones cuando la infracción resulta de la interpretación equivocada de una norma. Tal hecho se demuestra en el contrato de fecha 09 de noviembre de 1992 con la empresa Pez Conserva S.A. y comunicada a la SUNAT el 25 de noviembre de 1992, dentro del plazo previsto por el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748.
- d) Cita adicionalmente, entre sus fundamentos, a la Resolución de Intendencia 105-4/SUNAT expedida por la Intendencia Regional Ica, en donde se declara procedente la reclamación interpuesta por Avícola La Esperanza, en un caso similar al de ella.
- e) Respecto a las Resoluciones de Multa N°s 012-2-01722, 012-2-01724 y 012-2-01725, señala que fueron emitidas debido a que en las adquisiciones que dieron origen al saldo a favor, se tomó un tipo de cambio mayor del que correspondía de acuerdo a las normas legales, sancionándose en función del artículo 30° del Decreto Ley N° 25748. Sin embargo, las Resoluciones de Multa fueron expedidas el 02 de enero de 1995, por lo que se aplicaron ultractivamente las normas del Decreto Ley N° 25748, que se encontraban derogadas desde el mes de enero de 1994 con la dación del Decreto Legislativo N° 775, el cual dejó sin efecto el régimen de transferencia de crédito fiscal, así como la sanción del décuplo de los montos indebidamente transferidos.
- f) Considera que las sanciones debieron ser aplicadas en función de lo previsto por el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773, pues de lo contrario se atentaría con lo dispuesto por su artículo 168° al no haber en trámite o ejecución, resolución alguna que sancione las transferencias de crédito fiscal.

Agrega que el artículo 40° de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos preceptúa que los actos administrativos producen efecto desde el día siguiente de su notificación o publicación, por lo que antes del 02 de enero de 1995 no existió acto administrativo alguno que le impusiera una sanción por la infracción de transferencia indebida, pues la emitida posteriormente se basó en una norma derogada, por lo que las Resoluciones de Multa N°s 012-2-01722, 012-2-01723, 012-2-01724 y 012-2-01725, así como la Resolución de Intendencia N° 015-4-04807 adolecen de nulidad.

La Administración Tributaria mediante la Resolución de Intendencia N° 015-4-04807 materia de la apelación, declaró procedente en parte la reclamación interpuesta por la recurrente. Dicha Resolución se sustenta en el informe N° 035-95-SUNAT-16-3200-LAD del 19 de octubre de 1995, en el cual se desarrollan los fundamentos relacionados con el crédito fiscal transferido, de acuerdo a los expedientes tramitados:

1. Mediante Expediente N° 2312812, en el que se discute la Resolución de Multa N° 012-2-01722, se observó parte del saldo de crédito fiscal transferido por la recurrente a la empresa Cemento Andino S.A., al haberse determinado diferencias en el tipo de cambio utilizado en el Impuesto General a las Ventas de diversas facturas. Al respecto, añade que por Decreto Supremo N° 269-91-EF se dispuso que en el caso de las operaciones en moneda extranjera, la base imponible se determinaría considerando el tipo de cambio venta vigente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria. A tal efecto por Resolución de Superintendencia N° 009-92-EF/SUNAT, se dispuso que el tipo de cambio sería el promedio ponderado venta publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
FONDO MONETARIO FISCAL
...///

R.T.F. N° 2000-4-96

MARCOS ENRIQUE LAS CASAS
Vocal Administrativo

De la verificación efectuada, concluye en que el tipo de cambio utilizado por la contribuyente para determinar el valor de venta de sus adquisiciones difiere del que le corresponde y dado que en algunos casos, el auditor también utiliza un tipo de cambio que no le corresponde, procede a rectificar el resultado final llegando a una suma ascendente a S/.2,763.56.

2. Mediante Expediente N° 2318042, en el que se discute la Resolución de Multa N° 012-2-01723, se reparó la transferencia efectuada a la empresa Pez Conserva S.A., por adquisiciones realizadas entre mayo y octubre de 1992, fecha en la que no se encontraba vigente el beneficio previsto por el Decreto Ley N° 25783 y el Decreto Supremo N° 183-92-EF. La transferencia indebida ascendía a S/.282,000.00

Señala que mediante Decreto Ley N° 25783 se incluyó en los alcances del artículo 48° del Decreto Ley N° 25748 a las empresas y productores dedicados a la cría y explotación de aves comprendidas en el Apéndice I del último Decreto Ley mencionado, entrando en vigencia a partir del 21 de octubre de 1992. El citado artículo 48° contemplaba un régimen especial para las empresas que fabricaban bienes cuya venta se encontraba exonerada del Impuesto General a las Ventas, por estar comprendidos en el Apéndice I o por estar ubicadas en zona de frontera o selva, pudiendo utilizar respecto a sus adquisiciones de bienes y servicios destinados a producir bienes exonerados, el sistema previsto en el artículo 30° de la misma Ley. Dicho artículo permitía en última instancia, que el saldo a favor del Impuesto General a las Ventas pueda ser transferido a terceros, quienes podían aplicarlo contra sus pagos mensuales del mismo impuesto.

Con la aclaración del Decreto Supremo N° 183-92-EF se aclaró los alcances del Decreto Ley N° 25783, estableciéndose que el beneficio otorgado se aplicaba al IGV que hubiere gravado las adquisiciones efectuadas a partir del 21 de octubre de 1992, disponiendo que las efectuadas con anterioridad deberían cargarse al costo, por lo que al comprobarse que el crédito transferido correspondía a adquisiciones anteriores a la vigencia del Decreto Ley N° 25783, se emitió la correspondiente Resolución de Multa.

Aggrega que conforme al artículo 15° del Decreto Legislativo N° 666 las empresas y productoras dedicadas a la cría y explotación de aves no tenían derecho a crédito fiscal, sino hasta la expedición del Decreto Ley N° 25783, que las asimiló al régimen previsto para las empresas exportadoras. Con el Decreto Supremo N° 183-92-EF se aclaró dicha situación, por lo que mantiene el reparo efectuado por fiscalización.

3. Mediante el Expediente N° 2318799, en el que se discute la Resolución de Multa N° 012-2-01725, se reparó la transferencia de saldos a la empresa Gloria S.A. por la suma de S/.4,756.86, al constatarse que en algunas facturas el contribuyente había utilizado un tipo de cambio mayor al que permitían el Decreto Supremo N° 269-91-EF y la Resolución de Superintendencia N° 009-92-EF/SUNAT, así como al detectarse que algunas de las adquisiciones que dieron origen al saldo transferido habían sido realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Ley N° 25783.

Respecto al primer punto y al encontrar diferencias con los resultados obtenidos por el auditor de la SUNAT, se procede a rectificar el exceso por transferencia indebida por utilización de un tipo de cambio diferente al establecido en las normas legales, ascendente a S/.136.99. En lo referido a los reparos efectuados por transferencia de crédito originado por adquisiciones anteriores al 21 de octubre de 1992, se recogen los argumentos anteriores para mantener el reparo de S/.4,137.47.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIUNAL FISCAL

...///

R.T.F. N° 2000-4-96

MARCOS EDUARDO DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

4. Mediante el Expediente No. 2319546 sucede un caso similar al anterior, pues debido a las consideraciones expuestas se rectifican los reparos a S/. 200.58 por utilización de un tipo de cambio diferente al establecido por las normas legales, y de S/.1557.04 por la transferencia de crédito originado en adquisiciones efectuadas con anterioridad al 21 de octubre de 1992, ascendiendo el total de reparos a S/. 1,757.62.

Finalmente añade que la recurrente no ha presentado solicitud de acogimiento al Programa Especial de Regularización Tributaria - P.E.R.T.

De lo dicho por las partes y de los documentos que aparecen en autos, se desprende lo siguiente:

1. La Resolución apelada se refiere a cuatro Resoluciones de Multa en las cuales se aplica la multa del décuplo del monto indebidamente transferido, prevista en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748.

La primera de las transferencias fue efectuada en favor de la empresa Cemento Andino S.A., con fecha 26 de mayo de 1992, referida a crédito de meses anteriores (Resolución de Multa N° 012-2-01722).

La segunda fue efectuada en favor de la empresa Pez Conserva S.A. con fecha 09 de noviembre de 1992, conteniendo crédito de meses anteriores (Resolución de Multa N° 012-2-01723).

La tercera de ellas fue efectuada en favor de la empresa Gloria S.A. con fecha 01 de diciembre de 1992, conteniendo crédito de meses anteriores (Resolución de Multa N° 012-2-01725).

La última de ellas, fue efectuada en favor de Gloria S.A. con fecha 10 de diciembre de 1992 y contiene también crédito de meses anteriores (Resolución de Multa N° 012-2-01724).

2. A fin de efectuar el análisis de la situación de cada una de las transferencias efectuadas por la recurrente, es necesario hacer una breve reseña legislativa:

Mediante el artículo 31° del Decreto Legislativo N° 618, vigente a partir del 01 de enero de 1991, se estableció que los productores agrarios a que se refiere el Decreto Legislativo N° 2, entre ellos, las empresas avícolas como la recurrente, podían deducir del Impuesto a la Renta correspondiente a un ejercicio gravable, el Impuesto General a las Ventas que le hubiere sido trasladado en el precio de adquisición de bienes y servicios correspondiente a dicho ejercicio.

Con tal dispositivo se dejaba la posibilidad de aplicarlo contra el Impuesto a la Renta de las empresas beneficiarias, con lo cual el Impuesto General a las Ventas trasladado en sus adquisiciones no tendría que ser deducido como gasto para efectos del Impuesto a la Renta.

En aplicación de dicho dispositivo, el sector agroindustrial, y dentro de él las empresas avícolas, contabilizaron dicho Impuesto General a las Ventas a fin de aplicarlo contra el Impuesto a la Renta, generando así un saldo para ser recuperado posteriormente.

Dentro de dicho contexto, con fecha 26 de febrero de 1992 se publica la Ley N° 25403, disponiendo en su artículo 10° que los productores agrarios, agropecuarios y agroindustriales que realicen ventas internas de productos incluidos en el Apéndice I del Decreto Legislativo N° 666, podían aplicar respecto del Impuesto General a las Ventas que haya gravado sus adquisiciones, el sistema previsto en el artículo 50° del mismo Decreto Legislativo, disponiendo además que podían aplicar tal situación a los saldos no utilizados por crédito tributario del Impuesto General a las Ventas que tuvieran a la fecha. No es pues como señala la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que recién con Decreto Ley N° 25783 estas empresas adquieren el derecho a aplicar el saldo.

El artículo 50° establecía las disposiciones referidas a las empresas industriales, el cual a su vez remitía al procedimiento previsto en el artículo 30° del mismo, que regulaba la aplicación del saldo a favor de los exportadores. En otras palabras, se incluía dentro de este Régimen a empresas como las avícolas, quienes luego de posibles compensaciones podían transferir el saldo a terceros sin limitación alguna en cuanto a los créditos tributarios arrastrables, generados en función del citado Decreto Legislativo N° 618.

Con fecha 26 de mayo de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 25509, cuya Novena Disposición Final derogó la Ley N° 25403, el Decreto Supremo N° 006-92-AG y todas las disposiciones legales que se opusieron a lo que disponía, con lo que se dejó sin efecto el sistema de recuperación del crédito tributario para las empresas avícolas.

Esta norma no dispuso cual sería el destino del saldo no aplicado hasta esa fecha, por lo que las empresas siguieron acumulándolo con vistas de emplearlo contra el Impuesto a la Renta, conforme lo señalaba el artículo 31° del Decreto Legislativo N° 618, considerando que esta norma no se oponía al Decreto Ley N° 25509 y por ende no había sido derogada.

Posteriormente, el 20 de octubre de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 25783, cuyo artículo 1° señaló literalmente lo siguiente:

"Inclúyase en el artículo 48° del Decreto Ley N° 25748 a las empresas y productores dedicados a la cría y explotación de aves comprendidas en el Apéndice I del citado Decreto Ley".

El artículo 48° del Decreto Ley N° 25748 otorgaba a las empresas industriales que fabricaban bienes exonerados del Impuesto General a las Ventas, la posibilidad de aplicar al Impuesto que les hubieran trasladado en su adquisición de bienes y servicios, el sistema establecido en el artículo 30° del mismo dispositivo, permitiéndoles su compensación, devolución o transferencia a terceros. El Decreto Ley N° 25783 no indicaba, sin embargo, si dicho beneficio incluía también el Impuesto General a las Ventas que se les había trasladado por adquisiciones anteriores a su promulgación, pues el artículo 2° se limitaba a indicar que entraba en vigencia al día siguiente de su publicación.

Finalmente, con fecha 11 de noviembre de 1992 fue dictado el Decreto Supremo N° 183-92-EF, cuyo artículo único señala lo siguiente:

"Lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Ley N° 25783 se aplica al Impuesto General a las Ventas que gravó las adquisiciones efectuadas a partir del 21 de octubre de 1992.

El impuesto que hubiera gravado las adquisiciones efectuadas con anterioridad a la fecha señalada, seguirá su régimen anterior, debiendo para tal efecto cargarse al costo".

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

...///

R.T.F. N° 2000-4-96

MARCOS ECHAVARRIA DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

La existencia de una norma de esta naturaleza de carácter reglamentario, estuvo destinada a dejar en claro que el beneficio que se había dictado incluía únicamente el Impuesto que les fuera trasladado desde su vigencia e indicaba la suerte que correría el trasladado con anterioridad, ordenando que fuera llevado al costo.

3. Analizando las transferencias efectuadas por la recurrente y las disposiciones legales vigentes entonces, tenemos lo siguiente:

3.1. La transferencia del 26 de mayo de 1992 en favor de Cemento Andino S.A. - Resolución de Multa N° 012-2-01722 - fue efectuada durante la vigencia de la Ley N° 25403, pues el Decreto Ley N° 25509 fue publicado el 26 de mayo de 1992 y entró en vigencia al día siguiente de su publicación, esto es el 27 de mayo, conforme lo dispuso su Décima Disposición Final.

En base a ello podemos concluir que la transferencia fue efectuada dentro del Régimen Legal establecido por la Ley N° 25403, por lo que se encuentra ajustada a ley.

Ahora bien, como respecto de esta Resolución de Multa se ha determinado una diferencia de cambio de S/.2,763.56 en la Resolución de Intendencia materia de apelación, sin que esta suma haya sido discutida por la recurrente, debe ser considerada como la base para la aplicación de la multa prevista en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748.

3.2. La transferencia del 09 de noviembre de 1992 en favor de la empresa Pez Conserva S.A. - Resolución de Multa N° 012-2-01723- fue efectuada después de la entrada en vigencia del Decreto Ley N° 25783 y antes de la entrada en vigencia del Decreto Supremo N° 183-92-EF.

Si bien el contribuyente en este caso transfirió crédito fiscal correspondiente a meses anteriores al de la promulgación del Decreto Ley N° 25783, debe tenerse presente que dado el entorno legislativo del sector y a que el Decreto Supremo N° 183-92-EF precisó que el beneficio operaría respecto al Impuesto General a las Ventas trasladado a partir del 21 de octubre de 1992, debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 171°, inciso a) del Código Tributario sobre la duda razonable, lo señalado en la Norma X del Título Preliminar del mismo Código respecto a la vigencia de los Reglamentos que son dictados con posterioridad a la norma reglamentada, así como a que el Decreto Supremo N° 183-92-EF no señaló su fecha de vigencia, por lo que debe considerarse vigente a partir del día siguiente de su publicación.

En lo que se refiere al Decreto Supremo N° 183-92-EF, debe tenerse presente que si bien aclara los términos de una ley, está cumpliendo las veces de una norma reglamentaria, por lo que le resulta aplicable la doctrina respecto a tales actos administrativos.

Así, en doctrina se entiende que hay subordinados o de ejecución, delegados, autónomos y de necesidad o urgencia. En el presente caso, estamos frente a uno subordinado o de ejecución, nombre con el que se expresa la relación normativa jerárquica que debe existir entre todo reglamento y la Ley.

R.T.F. N° 2000-4-96

MINISTERIO DE HACIENDA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EUGENIO DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

...///

Por otro lado, la precisión legislativa era necesaria y aun cuando ésta debió constar en el mismo Decreto Ley a fin que no quedaran dudas, ello no se hizo, no pudiendo conocerse el espíritu de la norma para reconocer la posible transgresión. En la letra, la norma reglamentaria complementó y precisó la ley en su desarrollo particular, mas no la rectificó. Dromi en su obra "Derecho Administrativo" nos señala al respecto, citando el fallo de la Cía. Argentina de Electricidad contra el Fisco Nacional:

"... la circunstancia de no ajustarse la reglamentación a los términos de la ley no la invalida, mientras no haya incompatibilidad entre ambas y se ajuste la primera al espíritu de la segunda, propendiéndo al mejor cumplimiento de sus fines o a evitar razonablemente su violación".

Tal posibilidad por parte del Ejecutivo, además ha sido reconocida por Vanoni, en su obra Naturaleza e Interpretación de las Normas Tributarias, al señalar:

"...al provenir de órganos que tienen facultades, originarias o delegadas, de emanar normas jurídicas, y dentro de los límites de tales facultades, pueden también tener eficacia para interpretar auténticamente normas jurídicas ya formuladas".

Consecuentemente con lo expuesto, debe considerarse que el Decreto Supremo N° 183-92-EF no ha transgredido los alcances del Decreto Ley N° 25783, lo cual sin embargo, no acarrea la aplicación de sanciones para los que antes de su expedición actuaron de manera contraria como producto de la reseña legislativa anteriormente descrita y que los pudo llevar a duda razonable.


En esa línea y ya entrando al tema de la vigencia de la ley en el tiempo, debe señalarse que en la medida que el citado Decreto Supremo está interpretando, precisando y/o aclarando una disposición que por si sola acarrea dudas en cuanto a su alcance, debe regir hacia el futuro.

En este extremo resulta aplicable no sólo lo previsto en la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, en cuanto a la vigencia de los reglamentos, sino también el tema de la seguridad jurídica, referido a que debe tenerse en cuenta la coyuntura en la cual los sujetos beneficiarios pudieron tomar alguna decisión que de no haberse presentado esas circunstancias, no la hubieran adoptado.

Ante esta situación resulta explicable la existencia de la duda razonable en el intervalo de tiempo producido entre la expedición del Decreto Ley N° 25783 y la publicación del Decreto Supremo N° 183-92-EF, incluyéndose la efectuada por la recurrente el 09 de noviembre de 1992 a la empresa Pez Conserva S.A., en aplicación de lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 170° del Código Tributario, así como de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s 9048 y 11788, entre otras.

En consecuencia, no es procedente la aplicación de la multa prevista en la Resolución de Multa N° 012-2-01723, por existir duda razonable.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL
MARCUS EDUARDO LAS CASAS
Vocal Administrativo
R.T.F. N° 2000-4-96

...///

- 3.3. En lo que se refiere a la transferencia del 01 de diciembre de 1992 a la empresa Gloria S.A. - Resolución de Multa N° 012-2-01725 - la misma fue efectuada durante la vigencia del Decreto Ley N° 25783 y después de la promulgación del Decreto Supremo N° 183-92-EF, conteniendo Impuesto General a las Ventas trasladado por sus adquisiciones anteriores al 21 de octubre de 1992.

En este caso, como hemos analizado anteriormente, la transferencia fue mal efectuada, en tanto contenía saldo no alcanzado por el beneficio y también por la suma correspondiente a la diferencia por tipo de cambio determinada en la Resolución de Intendencia apelada.

- 3.4. Finalmente, en el caso de la transferencia del 10 de diciembre de 1992, en favor de la empresa Gloria S.A. - Resolución de Multa N° 012-2-01724 - ésta fue efectuada después de la entrada en vigencia de la Ley N° 25783 y de la expedición del Decreto Supremo N° 183-92-EF, conteniendo Impuesto General a las Ventas trasladado por sus adquisiciones anteriores al 21 de octubre de 1992.

En base a lo anteriormente señalado, la transferencia fue indebidamente efectuada en tanto contenía saldo no alcanzado por el beneficio y también por la suma correspondiente a la diferencia por tipo de cambio determinada en la Resolución de Intendencia apelada.

4. La recurrente en su defensa manifiesta que en la fecha de emisión de las Resoluciones de Multa materia del expediente, la multa del décuplo había sido derogada y que se debió aplicar el Régimen de Sanciones previsto en el Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 773. Considera que la aplicación de la sanción prevista por el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748 significa una aplicación ultractiva de la norma que acarrea la nulidad de las Resoluciones de Multa por haberse aplicado sanciones no previstas en la ley, pues al momento de su aplicación ya habían sido derogadas por el Decreto Legislativo N° 775.

Además cita el artículo 168° del Código Tributario que indica que "las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentran en trámite", aplicando una interpretación contrario sensu, debiendo entenderse que "las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones sí extinguirán o reducirán ... aquéllas que no se encuentren en trámite o ejecución".

Respecto a esta argumentación del contribuyente, señalaremos lo siguiente:

- 4.1. El artículo 168° del Código Tributario, cuando establece que las normas tributarias que suprimen o reduzcan sanciones por infracciones tributarias no extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución, se refiere a que las infracciones cometidas durante un determinado régimen jurídico serán sancionadas conforme lo establecía dicho régimen, aun cuando la sanción no hubiere sido aplicada. El término en trámite o en ejecución, tratándose de multas, alude a todas aquellas que no estén pagadas.

Este artículo modificó el texto anterior del artículo 168° del Código Tributario que señalaba que "las normas tributarias que suprimen o reduzcan sanciones por infracciones tributarias extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución". El objeto de esta norma era regular el principio de retroactividad benigna, que alcanzaba a todas las infracciones cuya sanción no hubiere sido aplicada, ejecutada o que estuviera en proceso de reclamación o apelación.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

...///

R.T.F. N° 2000-4-96

MARCOS EDUARDO DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

De acuerdo a lo indicado, actualmente no es posible emplear la interpretación que pretende la recurrente según la cual una sanción no ejecutada podría quedar extinguida por una norma posterior.

4.2. Ahora bien, en lo que se refiere a la derogación del artículo 30° del Decreto Ley N° 25748 por el Decreto Legislativo N° 775 y la aplicación ultractiva de la norma en este caso en particular, cabe señalar lo siguiente:

El artículo 30° del Decreto Ley N° 25748 establecía el régimen de recuperación de saldos a favor mediante su compensación o transferencia a terceros en determinada forma. Asimismo, señalaba que si se establecía la improcedencia total o parcial del crédito y éste hubiera sido ya transferido a terceros, se aplicaría al transferente una multa equivalente al décuplo del monto indebidamente transferido.

Con fecha 24 de noviembre de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 25859 que aprobó un nuevo texto del Código Tributario. Dicha norma, en su Quinta Disposición Transitoria, señalaba que en tanto se dictaran las normas sobre Notas de Crédito Negociables, mantendrían su vigencia los dispositivos que autorizaban otros tratamientos sobre los saldos a favor, entre los cuales se encontraba el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748.

El 30 de diciembre de 1992 fue publicado el Decreto Ley N° 26160 que sustituyó el texto del mencionado artículo 30°, modificando el Régimen de Recuperación del saldo a favor.

El artículo 2° de esta norma estableció que dicha sustitución entraría en vigencia cuando lo hicieran las normas que dictaría la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria sobre Notas de Crédito Negociables y que entretanto, continuaría rigiendo el régimen vigente a la fecha de publicación del referido dispositivo.


El Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por Resolución de Superintendencia N° 102-93-EF/SUNAT fue publicado el 10 de octubre de 1993, así que a partir del día siguiente entró en vigencia la modificación del artículo 30° del Decreto Ley N° 25748 dispuesta por el Decreto Ley N° 26160, por lo que lo señalado por la recurrente en el sentido que el régimen contemplado en este artículo fue derogado por el Decreto Legislativo N° 775, carece de fundamento.

Ahora bien, la Segunda Disposición Final y Transitoria del mencionado Reglamento precisó que los saldos a favor originados en operaciones facturadas a partir del 01 de octubre de 1992 se adecuarían a sus disposiciones y que los saldos a favor por operaciones facturadas y registradas hasta el 30 de setiembre de 1993, podrían ser compensados o transferidos de acuerdo al régimen anterior hasta el 31 de octubre de 1993 y que carecía de validez su utilización posterior.

De lo anterior podemos deducir que entre el 24 de noviembre de 1992 y el 10 de octubre de 1993, el régimen de recuperación del saldo a favor estuvo plenamente vigente y no en forma ultractiva, ya que tanto el Decreto Ley N° 25859 como el N° 26160, dispusieron la vigencia diferida del régimen de notas de crédito negociables establecido por ellos.

Las transferencias efectuadas por la recurrente que son materia del presente dictamen, fueron realizadas durante el ejercicio gravable 1992, período en que estuvo vigente plenamente el régimen establecido en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748, por lo que no existe aplicación ultractiva de la norma como sostiene la recurrente.

A fin de entender mejor la aplicación de las normas en el tiempo y distinguir con propiedad las distintas probabilidades, citaremos al Dr. Marcial Rubio Correa en su obra "Título Preliminar, Para Leer el Código Civil", Volumen III

"...Por ahora, nos interesa que quede clara la siguiente terminología:

Aplicación inmediata de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tiene vigencia, es decir, entre el momento en que entra en vigor y aquél en que es derogada o modificada.

Aplicación ultractiva de una norma es aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren, luego que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, es decir, luego que termina su aplicación inmediata.

Aplicación retroactiva de una norma es aquella que se hace para regir hechos, situaciones o relaciones que tuvieron lugar antes del momento en que entra en vigencia, es decir, antes de su aplicación inmediata.

Aún podemos encontrar un cuarto tipo que es la aplicación diferida y que es el caso en el que la norma, expresamente ha señalado que deberá aplicarse en un momento futuro, que empieza a contarse después del momento "Q" en que entra en vigencia".

Conforme a esta definición la entrada en vigencia de la modificación del artículo 30° por el Decreto Ley N° 26160, es un caso de aplicación diferida.

En cuanto a la ultractividad, debe señalarse que la misma ha sido definida por Antonio Berliri en su obra Principios de Derecho Tributario como *"aquella situación en la que una ley continúa aplicándose incluso después de su cese"*, ya sea en la llamada teoría de los hechos cumplidos o por razones evidentes de oportunidad.

GP
De acuerdo a dicha definición, la sanción prevista en el Decreto Ley N° 25748 no se aplicó a un período en el cual había sido dejada sin efecto, pues no puede confundirse tal situación, con el hecho que la multa fuera girada en una etapa en donde dicho decreto estaba derogado. Al respecto cabe precisar que resulta imperioso aplicar las normas vigentes al período en que se cometió la infracción, sea formal o sustancial, en función de la aplicación de la Ley en el tiempo, salvo, como lo reconoce la doctrina, en los casos de retroactividad, así como en cuestiones de competencia y de procedimiento tributario. Con tal proceder no se está tratando de aplicar los efectos de una ley a un período en el cual ya no rige, sino que se está aplicando al período y/o contexto que corresponde al fiscalizado y que es materia del expediente sub-litis.

Caso contrario ninguna de las sanciones operaría luego de su derogatoria, en los períodos que se halló vigente, a pesar que en materia tributaria ya no se ha plasmado constitucionalmente el principio de retroactividad benigna. Respecto a la derogación de sanciones que de acuerdo a la recurrente operó con la dación del Decreto Legislativo N° 775, debe señalarse que por las mismas consideraciones desarrolladas en el punto anterior, la derogatoria efectivamente operó pero en un período posterior al fiscalizado, por lo que tal situación no acarrea que la multa del décuplo deje de ser aplicada durante el período en que estuvo vigente. Sostener lo contrario significaría retrotraer los efectos de la derogatoria a períodos en donde la norma si tuvo vigencia.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

...///

R.T.F. N° 2000-4-96

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo

4.3. No obstante que la recurrente no solicita la aplicación del principio de retroactividad benigna, dado que con posterioridad a la comisión de la infracción se derogó la sanción del décupo entrando en vigencia el régimen de sanciones del Código Tributario, es necesario referirse a este aspecto por ser de importancia.

En principio la norma naturalmente aplicable a una infracción es la vigente en el momento de su comisión. Esto se deriva del principio "nullum pena sine lege", previsto en el artículo 2°, numeral 24, literal d) de la Constitución Política del Estado, en el artículo 6° del Código Penal y en las reglas de aplicación de las normas en el tiempo.

Al respecto, cabe citar lo señalado por Eugenio Cuello Calón en su obra Derecho Penal, quien señala ... *"Estas leyes serán aplicables a todos los hechos cometidos durante su vigencia, a menos que éstos hubieran prescrito, aún cuando por haber expirado el término de su duración, hubieren perdido su rigor"*.

Como ya hemos señalado anteriormente, excepcionalmente existen casos en que normas ya derogadas continúan aplicándose (ultractividad) o en que éstas se aplican con anterioridad a su vigencia (retroactividad).

La ultractividad o retroactividad de la norma sólo puede aplicarse por mandato de la ley o de la Constitución.

En el caso que nos ocupa, la infracción fue cometida durante la vigencia del texto original del artículo 30° del Decreto Ley N° 25748, que establecía la multa del décupo por transferencia indebida del saldo a favor, con lo cual ésta es la norma aplicable a las transferencias realizadas en dicho período.


El texto del Código Tributario vigente en el momento de la derogación de la multa establecida en el artículo 30° del Decreto Ley N° 25748, era el Decreto Ley N° 25859, cuyo artículo 168° establecía que *"las normas tributarias que supriman o reduzcan sanciones por infracciones tributarias extinguirán o reducirán las que se encuentren en trámite o ejecución"*.

La Constitución entonces vigente, establecía en el segundo párrafo del artículo 187°, que *"... ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivo, salvo en materia penal, laboral o tributaria, cuando es más favorable al reo, trabajador o contribuyente, respectivamente"*.

Al respecto, compete primero precisar si la norma de la Constitución y del Código Tributario que debe aplicarse es la vigente en el momento de cometerse la infracción la vigente actualmente al ventilarse el asunto materia de controversia, o cualquier norma intermedia. De acuerdo a la doctrina preponderante, la norma aplicable en los casos en que existe retroactividad, es cualquiera de las intermedias en la medida que sea la más benigna.

Al respecto, el Dr. Eugenio Cuello Calón, ob cit, señala:

"En el caso de la ley intermedia - ley entrada en vigor después de la vigente en el momento de la comisión del delito y anterior a la vigente en el momento del juicio - si es la más favorable al reo será la ley aplicable. Esta es la opinión dominante".

Asimismo, al respecto, Marcial Rubio Correa (ob cit), señala:

"La retroactividad penal es un principio universalmente reconocido en dicha rama del Derecho, y consiste en que al reo (aún después de sentenciado) se le aplica la norma más favorable que haya existido para su delito, desde que la acción delictiva fue cometida".

En base a ello, aun cuando el Código Tributario actual no reconoce ya la retroactividad benigna en el caso de las infracciones tributarias, ello no significa que la misma no sea aplicable a los casos que se produjeron durante la vigencia de la norma que sí la establecía, esto es, infracciones cometidas hasta la entrada en vigencia del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 773.

Ahora bien, una vez determinado que la retroactividad benigna del Código Tributario aprobado por Decreto Ley N° 25859 pudiera ser aplicable al caso que nos ocupa, analizaremos si en efecto lo es.

El fundamento de la aplicación del principio de retroactividad benigna es evitar la injusticia que se cometería si dos sujetos que realizan un mismo acto punible en fechas diferentes, son sancionados en forma distinta. Esto sólo puede producirse en virtud de cambios ocurridos en la legislación vigente en el momento en que cada hecho punible fue cometido.

Al respecto, Eugenio Cuello Calón, ob cit, señala:

"Dicho principio general, sufre sin embargo, una excepción en el caso de que la Ley posterior a la comisión del delito sea más benigna que la que se hallaba en rigor en el momento de su comisión. Tal declaración se ha dicho, responde no a un mero sentido de humanidad, sino a un puro concepto de justicia, pues el Estado al publicar la nueva ley más suave reconoce implícitamente que la anterior, más severa ha dejado de ser justa".

En el caso que nos ocupa, la derogación de la sanción del décuplo se debe a la eliminación del régimen de libre transferencia del crédito fiscal con efectos jurídicos y no a su sustitución por una sanción más benigna, o al hecho que la libre transferencia siga siendo permitida y no sea penada.

Lo sucedido es que el régimen de libre transferencia del saldo a favor con efectos jurídicos, fue sustituido por un régimen de devolución mediante Notas de Crédito Negociables que eran otorgadas por el Estado, las cuales podían ser transferidas por endoso. Esta norma suprimió la libertad del contribuyente de transferir el saldo del crédito fiscal mediante contrato privado con efectos jurídicos y la sustituyó por un régimen de transferencia regulada y realizada mediante un documento emitido por el propio Estado. La multa del décuplo obedecía a la gran libertad que ostentaba el contribuyente de transferir con efectos jurídicos los saldos sin intervención del Estado y encontrarse sujeto a control posterior. El uso indebido de esta facultad, generaba que el adquirente pudiera hacer pago válido con el saldo adquirido, perjudicando al Estado. Al haber cambiado el régimen, ya no es posible que alguien transfiera un saldo a favor con efectos jurídicos, por lo que ya no es dable que dos hechos iguales sean materia de diferente sanción, supuesto en que sería de aplicación el principio de retroactividad benigna. En este caso, no hay pues tal supresión o reducción de sanción por una infracción, ni el hecho que un acto deje de ser considerado como infracción, sino que ya no existe el régimen, y por ende, el hecho que dio origen a la infracción no es que no esté penado o ya no constituya infracción, sino que ya no ~~se aplica~~ producirse.

R.T.F. N° 2000-4-96

MINISTERIO DE HACIENDA
FISCAL
MARCO EDICIÓN DE LAS CASAS
Unidad Administrativa

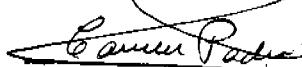
...///

Por ello, no existirían dos hechos iguales regidos por leyes distintas, con lo cual al no existir normas que comparar, no hay una más benigna que la otra respecto del mismo hecho, por lo que no existe el conflicto de aplicación de normas en el tiempo, ni la posibilidad de aplicar el principio de retroactividad benigna.

4.4. Finalmente respecto a la nulidad deducida para todas las Resoluciones de Multa, ésta carece de sustento, pues al respecto el inciso 3 del artículo 109° del Código Tributario señala que son nulos los actos de la Administración cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la Ley, lo que no ocurre en el caso de autos, pues como se sostuvo anteriormente, se está aplicando la sanción vigente al momento de cometerse la infracción.

En razón a lo antes expuesto, soy de opinión que debe CONFIRMARSE las Resoluciones de Multa N° 012-2-01722, 012-2-01725 y 012-2-01724, y REVOCARSE la Resolución de Multa N° 012-2-01723, dejando sin efecto la sanción que impone.

Salvo mejor parecer

TRIBUNAL FISCAL

CARMEN PADRON PREUNDE
Vocal Informante

PF/mgp

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL

MARCOS EDERY DE LAS CASAS
Vocal Administrativo